

**Audience publique du 30 mars 2009**

Recours formé par  
la société anonyme ... S.A., ...  
contre une décision du directeur de l'administration des Contributions directes  
en matière de retenue d'impôts sur les traitements et salaires

---

**JUGEMENT**

**I.**

Vu la requête inscrite sous le numéro du rôle 24185 et déposée au greffe du tribunal administratif en date du 17 mars 2008 par Maître Alain Steichen, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de la société anonyme ..., ayant son siège social à L-..., enregistrée auprès du Registre du commerce et des sociétés sous le numéro B.27901, tendant à la réformation d'une décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 18 décembre 2007 par laquelle le directeur a rejeté comme n'étant pas fondée une réclamation datée du 17 avril 2007 dirigée contre les bulletins complémentaires de la retenue d'impôt sur les traitements et salaires des années 1996, 1997, 1998, 1999, 2000, 2001 et 2002, émis le 20 décembre 2006 ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 17 juin 2008 ;

**II.**

Vu la requête inscrite sous le numéro du rôle 24186 et déposée au greffe du tribunal administratif en date du 17 mars 2008 par Maître Alain Steichen, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de la société anonyme ..., ayant son siège social à L-2519, Luxembourg, 9, rue Schiller, enregistrée auprès du Registre du commerce et des sociétés sous le numéro B.27901, tendant à la réformation d'une décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 18 décembre 2007 par laquelle le directeur a rejeté comme n'étant pas fondée une réclamation datée du 17 avril 2007 dirigée contre les bulletins complémentaires de la retenue d'impôt sur les traitements et salaires des années 2003 et 2004, émis le 20 décembre 2006 ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 17 juin 2008 ;

Vu les pièces versées en cause et notamment les décisions critiquées;

Le juge-rapporteur entendu en son rapport et Maître Alain Steichen ainsi que Monsieur le délégué du gouvernement Claude Lick en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 10 novembre 2008.

---

Au cours de l'année 2005, le service de révision de l'administration des Contributions directes contrôla la société anonyme ... S.A., anciennement dénommée ... S.A., ci-après « ... S.A. ». Lors de ce contrôle, il apparut qu'aucune fiche de retenue d'impôt n'a été demandée pour les années d'imposition 1996 à 2004 pour certains salariés de ... S.A.. Cette dernière aurait obtenu l'accord du service de révision de l'administration des Contributions directes pour l'émission rétroactive de fiches de retenue d'impôts qu'elle transmet au bureau d'imposition Luxembourg RTS 1.

Cependant, le bureau d'imposition RTS-Luxembourg 1 refusa de prendre en compte les données personnelles figurant sur les fiches d'impôt et émit en date du 20 décembre 2006 un bulletin de la retenue d'impôt sur les salaires et les pensions portant fixation de compléments de retenue pour les années 1996 à 2002 et, en date du 17 janvier 2007, un bulletin de la retenue d'impôt pour les années 2003 et 2004, ci-après « *les bulletins de la retenue d'impôt* », en calculant les montants des retenues d'impôt relatifs à la rémunération versée aux salariés sur base de l'article 143 (3) de la loi générale des impôts, applicable en cas d'absence de remise de fiches de retenue d'impôts.

Le 17 février 2008, ... S.A. s'adressa au bureau d'imposition RTS Luxembourg 1 pour solliciter le détail des calculs effectués dans les bulletins de la retenue d'impôt précités.

En date du 20 mars 2007, ... S.A. réclama contre le bulletin de la retenue d'impôt pour les années 1996 à 2002, et le 17 avril 2007, elle réclama contre le bulletin de la retenue d'impôt pour les années 2003 et 2004. Dans les deux réclamations elle estima qu'il serait inadmissible qu'un service de l'administration des Contributions directes, en l'espèce le service de révision, invite un contribuable à régulariser la situation pour certains de ses salariés, qu'un autre service de cette administration, en l'espèce le bureau RTS Luxembourg Non Résidents, émette rétroactivement les fiches de retenue d'impôt concernant ces salariés et que finalement un troisième service de cette même administration, en l'espèce le bureau RTS Luxembourg 1, refuse de considérer l'existence de ces fiches. A titre subsidiaire, elle fait valoir qu'il lui serait impossible de retracer les calculs opérés par l'administration, qu'il semblerait que les montants réclamés engloberaient également des charges d'impôt concernant des salariés du groupe ayant travaillé au Luxembourg pour d'autres entités, et, finalement, qu'il lui semblerait que l'imposition ait été appliquée pour des salariés qui avaient remis leurs fiches de retenue d'impôt pour les années considérées. Pour étayer ses prétentions, la demanderesse verse des fiches reprenant les montants dus selon ses propres calculs.

Le directeur statua à l'égard des susdites réclamations par deux décisions datant respectivement du 18 décembre 2007 et du 28 janvier 2008. Ces décisions sont libellées en termes identiques, sauf en ce qui concerne les dates d'introduction des réclamations et les années d'imposition en cause :

*« Vu la requête introduite le 17 avril 2007 [20 mars 2007] par le sieur..., de la s. à r.l. ... , au nom de la société anonyme ... , pour réclamer contre le bulletin complémentaire de la retenue d'impôt sur les traitements et salaires des années 2003 et 2004 [1996, 1997, 1998, 1999, 2000, 2001 et 2002], émis le 17 janvier 2007 [20 décembre 2006] ;*

*Vu le dossier fiscal;*

*Vu les §§ 228 et 301 de la loi générale des impôts (AO);*

*Considérant que la réclamation a été introduite par qui de droit, dans les forme et délai de la loi, qu'elle est partant recevable ;*

*Considérant que la réclamante fait grief au bureau d'imposition de la retenue sur traitements et salaires (RTS) d'avoir recalculé au tarif le plus onéreux la retenue d'impôt, en l'absence de fiches d'impôt de certains salariés, sans tenir compte de la remise a posteriori de fiches de retenue ;*

*Considérant qu'en vertu du § 243 AO, une réclamation régulièrement introduite déclenche d'office un réexamen intégral de la cause, la loi d'impôt étant d'ordre public,*

*qu'à cet égard le contrôle de la légalité externe de l'acte doit précéder celui du bien-fondé,*

*qu'en l'espèce la forme suivie par le bureau d'imposition ne prête pas à critique ;*

*Considérant, d'une part, que la réclamante résume avec clarté les faits :*

*« Dans le courant de l'année 2005, la société a été contrôlée par le service de révision de l'administration des Contributions directes. Lors de ce contrôle, il est apparu, entre autres, qu'aucune fiche de retenue d'impôt n'avait été demandée pour les années d'imposition 2003 et 2004 pour certains salariés de la société. » ;*

*Considérant, d'autre part, que la loi du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu (L.I.R.) prescrit avec autant de clarté que faute de fiche de retenue l'employeur devra opérer la retenue d'après les dispositions tarifaires les plus onéreuses (article 143, alinéa 3 L.I.R.) ;*

*que l'employeur est personnellement responsable de l'impôt retenu ainsi que de l'impôt qu'il aurait dû retenir (article 136, alinéa 4 L.I.R.) ;*

*qu'à défaut de déclaration, comme en l'espèce, l'impôt peut être fixé par l'administration (article 136, alinéa 7 L.I.R.) ;*

*qu'il s'ensuit que le bureau RTS ne s'est que substitué à l'employeur en mettant en compte exactement la retenue que celui-ci aurait dû appliquer au cours de toutes les années litigieuses ;*

*Considérant que la disposition précitée de l'article 143, alinéa 3 L.I.R. est contraignante pour l'employeur, mais tend particulièrement à inciter tout salarié à remettre sa fiche d'impôt ;*

*Considérant que les conditions d'application du § 222 AO se trouvaient réunies en l'espèce ;*

*Considérant que la réclamante invoque une remise de fiches d'impôt « rétroactive » ce*

*qui équivaldrait par exemple à remettre incongrûment en l'année 2007 une fiche pour l'année 2003 ;*

*qu'il n'existe cependant aucune disposition légale prévoyant une émission rétroactive ni une remise aussi tardive sinon prescrite de fiches ;*

*qu'au contraire les fiches d'impôt sont tout simplement à remettre de suite, en début d'année ou dès l'entrée en service, suivant les dispositions de l'article 143 L.I.R. et du règlement grand-ducal afférent ;*

*que le non respect de ces prescriptions, d'ailleurs systématique en l'espèce, doit entraîner, sans plus et immédiatement, la mise en compte de la retenue d'après les dispositions tarifaires les plus onéreuses conformément à l'article 143, alinéa 3 L.I.R. ; qu'au cas où l'employeur défaillit, c'est à bon droit que le bureau RTS régularise la retenue en conformité avec la loi ;*

*Considérant que pour le surplus, l'imposition est conforme à la loi et aux faits de la cause et n'est d'ailleurs pas autrement contestée ;*

#### **PAR CES MOTIFS**

*reçoit la réclamation en la forme;*

*la rejette comme non fondée. »*

Par deux requêtes déposées au greffe du tribunal administratif en date du 17 mars 2008, Sartpeople S.A. a introduit un recours en réformation contre les décisions directoriales prévisées.

Le paragraphe 228 de la loi générale des impôts, communément appelée « *Abgabenordnung* », ci-après dénommée « *AO* », ensemble l'article 8 de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif ouvrant un recours au fond contre les décisions directoriales critiquées, le tribunal est compétent pour connaître des recours en réformation introduits par la demanderesse qui sont par ailleurs recevables pour avoir été introduits dans les formes et délai de la loi.

Si les deux recours déférés au tribunal ont pour objet deux bulletins de retenue d'impôt différents, ils émanent du même contribuable formulant des critiques identiques à l'égard des deux actes déférés, de sorte qu'il y a lieu, dans l'intérêt d'une bonne administration de la justice, de les joindre et d'y statuer par un seul jugement.

A l'appui de son recours la demanderesse relate qu'elle serait une filiale d'un groupe de sociétés dont la société mère serait domiciliée en Belgique et que son activité principale serait la mise à disposition de personnel intérimaire. Pendant les années en cause certains salariés occupés principalement par la société mère seraient venus travailler de manière discontinue au Luxembourg. Au cours d'un contrôle du service de révision de l'administration des Contributions directes, il serait apparu qu'aucune fiche de retenue d'impôts n'avait été demandée pour certains salariés. Elle relate avoir eu l'accord du service de révision pour obtenir l'émission de fiches de retenue d'impôt pour les salariés concernés auprès du bureau d'imposition RTS Luxembourg Non-Résidents qui aurait émis rétroactivement lesdites fiches. Elle les aurait alors transmises au bureau d'imposition Luxembourg RTS 1, qui, sans la consulter préalablement, aurait refusé de prendre en compte les données personnelles figurant sur les fiches d'impôt et aurait émis des

bulletins sur la retenue d'impôt sur base de l'article 143 (3) LIR applicable en cas d'absence de remise de fiches de retenue d'impôts.

La demanderesse conclut à l'annulation des bulletins de retenue d'impôt déferés dans la mesure où l'administration des Contributions directes ne saurait appliquer le taux maximum en vertu de l'article 143 LIR qu'en l'absence de fiche d'impôt et non en cas de remise tardive. Elle estime à cet égard que le contribuable aurait le droit de déposer des déclarations rectificatives jusqu'au moment de l'émission du bulletin. Or, en l'espèce, les fiches de retenue auraient été transmises avant l'émission des bulletins correspondants.

Elle conclut encore à l'annulation des bulletins de retenue d'impôt déferés dans la mesure où la procédure qui aurait donné lieu à l'émission des bulletins serait viciée. En effet, en émettant les fiches de retenue d'impôt, l'administration aurait pris un engagement dont le contribuable pourrait se prévaloir à son encontre. D'autre part, l'émission des bulletins sans consultation préalable du contribuable constituerait une violation de l'article 205 (3) de la « AO ».

D'autre part, les bulletins ne motiveraient pas de manière assez détaillée les points de divergence par rapport à la déclaration fiscale, de sorte qu'il lui serait impossible de retracer la méthode de calcul adoptée.

Finalement, la demanderesse sollicite une indemnité de procédure de 1000.- euros.

Le délégué du gouvernement expose que tout salarié serait obligé, dès son entrée en service, de se procurer une fiche de retenue d'impôt et de la remettre sans délai à son employeur, à défaut de quoi l'employeur devra opérer la retenue d'impôt d'après les dispositions tarifaires les plus onéreuses telles que prévues à l'article 143 (3) LIR. D'après l'article 136 LIR, l'employeur, personnellement responsable de l'impôt retenu ainsi que de l'impôt qu'il aurait dû retenir, devrait opérer la retenue lors de chaque attribution de rémunération et il devrait déclarer les retenues au bureau de recette dans les dix jours qui suivent la fin de la période de déclaration, la période de déclaration et de versement correspondant, selon le cas, au mois, au trimestre ou à l'année. En vertu des articles 136 LIR et 21 (1) du règlement grand-ducal du 27 décembre 1974 concernant la procédure de la retenue d'impôt sur les salaires et les pensions, à défaut de déclaration ou en cas de déclaration inexacte de la retenue, l'impôt en souffrance serait fixé par l'administration.

Il fait valoir qu'en l'espèce il n'y aurait ni fiches, ni retenues, ni déclarations, de sorte que ce serait à bon droit que le bureau d'imposition a fixé l'impôt d'après les dispositions tarifaires les plus onéreuses. Dans ces conditions le § 205 (3) AO serait inapplicable et l'hypothèse du § 222 AO se trouverait de surcroît vérifiée.

Il conteste le prétendu accord du service de révision d'émettre rétroactivement les fiches de retenue d'impôt, tout en faisant valoir par ailleurs que celui-ci n'aurait aucune compétence en la matière.

Finalement, les bulletins critiqués seraient dûment motivés dans la mesure où ils auraient été émis conformément à l'article 21 (2) du règlement grand-ducal du 27 décembre 1974 concernant la procédure de la retenue d'impôt sur les salaires et les pensions.

En présence de plusieurs moyens invoqués, le tribunal n'est pas lié par l'ordre dans lequel ils lui ont été soumis et détient la faculté de les toiser de manière que les moyens tenant à la

validité formelle d'une décision soient examinés, avant ceux portant sur son caractère justifié au fond.<sup>1</sup>

Quant au moyen tendant à l'annulation de la décision déférée pour violation de l'article 205 (3) AO, aux termes duquel : « *Wenn von der Steuererklärung abgewichen werden soll, sind dem Steuerpflichtigen die Punkte, in denen eine wesentliche Abweichung zu seinen Ungunsten in Frage kommt, zur vorherigen Äußerung mitzuteilen* », force est au tribunal de constater que l'affirmation du délégué du gouvernement suivant laquelle la demanderesse n'aurait pas déposé de fiches de retenue d'impôt, qu'elle n'aurait pas effectué les retenues auxquelles elle était tenue et qu'elle n'aurait pas fait les déclarations de retenue d'impôt n'a pas été utilement contestée en cause, de sorte que le tribunal, à défaut d'éléments de preuve en sens contraire de la part de la demanderesse, est amené à retenir ces faits comme avérés. Or, à défaut de déclarations de la part du contribuable l'article 205 (3) AO n'est pas applicable, étant donné que, par la force des choses, à défaut de déclaration on ne saurait invoquer l'existence d'une divergence du bulletin par rapport à la déclaration. Il s'ensuit que le moyen afférent est à rejeter.

Quant au prétendu engagement pris par l'administration des Contributions directes de prendre en compte les fiches de salaires émises rétroactivement, force est de constater que l'administré ne saurait se prévaloir des assurances données par l'administration ou des engagements pris par elle et invoquer sa bonne foi que s'ils ont été donnés sans réserve par un agent compétent.<sup>2</sup> En l'espèce, s'il est certes contesté par le délégué du gouvernement que le service de révision ait donné son accord pour que les fiches de retenue d'impôt soient émises rétroactivement, il n'est pas moins constant que le bureau RTS Luxembourg Non-Résidents a néanmoins émis les fiches litigieuses. Force est cependant de constater que les bulletins litigieux ont été émis par le bureau d'imposition RTS-Luxembourg 1, dont la compétence pour émettre ces bulletins n'a pas été contestée par la demanderesse, de sorte que, dans la mesure où le prétendu accord du service de révision est contesté et que les fiches de retenue d'impôt ont été émises d'un service non-compétent pour fixer en définitive le retenue d'impôt sur les salaires des salariés de la demanderesse, il y a lieu de conclure que la demanderesse ne saurait utilement invoquer un engagement liant l'administration des Contributions directes consistant à prendre en compte les fiches de retenue d'impôt émises rétroactivement. Il s'en suit de ce qui précède que le moyen laisse d'être fondé.

Concernant ensuite les contestations relatives à l'applicabilité du taux maximum, il y a lieu de se référer à l'article 136 LIR qui est libellé comme suit : « (1) *Les rémunérations d'une occupation salariale au sens de l'article 95 sont passibles de la retenue à la source au titre de l'impôt sur le revenu, excepté certaines espèces de rémunérations qui ne se prêtent pas sans difficultés sérieuses à l'imposition par voie de retenue à la source et qui sont à déterminer par règlement grand-ducal.*

(2) *La retenue est à opérer par l'employeur pour compte et à décharge du salarié. Lorsque la rémunération d'une occupation est allouée en tout ou en partie par des personnes autres que l'employeur ou lorsque la rémunération consiste en tout ou en partie en allocations ou avantages en nature et que la rémunération en espèces ne suffit pas pour régler l'impôt, le salarié est tenu de remettre à l'employeur le complément nécessaire. Lorsque, dans la seconde hypothèse, le salarié refuse de se conformer à cette prescription, l'employeur est en droit de réduire à due concurrence les allocations ou avantages en nature.*

---

<sup>1</sup> TA 31 mai 2006, n° 21060 du rôle, Pas. adm. 2008, v° Procédure contentieuse, page 424, n° 342

<sup>2</sup> TA 2 février 1998, n° 10038 du rôle, Pas. adm. 2008, v° Actes administratifs, page 17, n° 37

*(3) Sauf les dérogations et dispositions spéciales à prévoir par règlement grand-ducal, la retenue est à opérer lors de chaque attribution de rémunération.*

*(4) L'employeur est personnellement responsable de l'impôt retenu ainsi que de l'impôt qu'il aurait dû retenir, à moins que, dans ce dernier cas, il ne soit établi que le défaut ou l'insuffisance de retenue ne lui est pas imputable. Le trésor a pour le recouvrement les mêmes droits d'exécution, privilèges et hypothèques que pour le recouvrement de l'impôt sur le revenu qui serait dû par l'employeur à titre personnel.*

*(5) Le salarié est débiteur de l'impôt, mais il ne peut être contraint au paiement de l'impôt que*

*1. si et pour autant qu'il est complice de non-paiement de la retenue*

*ou*

*2. si et pour autant que le retenue n'a pas été dûment opérée.*

*(6) L'impôt retenu est à déclarer et à verser par l'employeur à l'administration des contributions. Un règlement grand-ducal déterminera les formes et les délais de la déclaration et du versement, et règlera le remboursement ou l'imputation de trop-perçus. Le même règlement prescrira les écritures à faire par l'employeur relativement aux opérations de retenue.*

*[...]*

*(7) A défaut de déclaration ou en cas de détermination inexacte, l'impôt peut être fixé par l'administration.*

*[...] »*

L'article 136 LIR retient dès lors les principes suivants :

- les rémunérations d'une occupation salariale au sens de l'article 95 sont passibles de la retenue à la source au titre de l'impôt sur le revenu,
- la retenue est à opérer par l'employeur pour compte et à décharge du salarié,
- la retenue est à opérer lors de chaque attribution de rémunération,
- l'employeur est personnellement responsable de l'impôt retenu ainsi que de l'impôt qu'il aurait dû retenir,
- l'impôt retenu est à déclarer et à verser par l'employeur à l'administration des contributions,
- à défaut de déclaration ou en cas de détermination inexacte, l'impôt peut être fixé par l'administration.

Aux termes de l'article 13 du règlement grand-ducal du 27 décembre 1974 concernant la procédure de la retenue d'impôt sur les salaires et les pensions, ci-après « *le règlement grand-ducal du 27 décembre 1974* », « (1) *L'employeur ou la caisse de pension est tenu de déclarer et de verser l'impôt retenu dans les conditions fixées aux articles 14 et 15. Une déclaration et, le cas échéant, un versement doivent intervenir au titre de chacune des périodes de déclaration et de versement définies à l'alinéa 2.*

*(2) la période de déclaration et de versement correspond*

- a) au mois lorsque la somme des retenues du mois en cause s'élève à au moins 750 euros ;
- b) au trimestre lorsque la somme des retenues du mois en cause s'élève à au moins 75 euros, tout en restant inférieure à 750 euros ;
- c) à l'année lorsque la somme des retenues du mois en cause est inférieure à 75 euros.

[...] »

Aux termes de l'article 14 du règlement grand-ducal du 27 décembre 1974 :  
*« (1) Sans égard aux obligations relatives au versement des retenues, l'employeur ou la caisse de pension est tenu de déclarer ces dernières au bureau de recette dans les dix jours qui suivent la fin de la période de déclaration d'après les directives de l'article 13, alinéa 2 du présent règlement.*

[...] »

Enfin, aux termes de l'article 15 du règlement grand-ducal du 27 décembre 1974 *« Dans les dix jours qui suivent la fin de chaque période de versement, l'employeur ou la caisse de pension est tenu de verser au bureau de recette l'impôt retenu non compensé et déclaré conformément aux dispositions de l'article 14.*

[...] »

Force est de constater qu'en vertu des articles précités tout employeur est tenu d'opérer la retenue d'impôt lors de chaque attribution de rémunération, c'est-à-dire généralement chaque mois, ainsi que de déclarer et de verser les retenues au bureau de recette dans les dix jours qui suivent la fin de la période de déclaration tel que définie à l'article 13 du règlement grand-ducal du 27 décembre 1974. En cas d'absence de déclaration ou en cas de détermination inexacte de la retenue, l'impôt en souffrance est fixé par l'administration qui en réclame le paiement au moyen d'un bulletin écrit.

Les obligations de retenir, de déclarer et de verser les retenues d'impôt aux échéances préétablies, incombent à tout employeur indépendamment de la question de savoir si le salarié concerné lui a remis ou non la fiche de retenue d'impôt pour l'année en cause. Ainsi, loin de dispenser l'employeur de retenir, de déclarer et de verser les retenues d'impôts en cas d'absence de remise de fiches de retenue d'impôt, le défaut de remettre la fiche de retenue d'impôt n'a qu'une incidence sur le taux à retenir.

En effet, aux termes de l'article 143 LIR : *« (1) Il sera établi pour chaque salarié, sauf les exceptions à prévoir par le ministre des Finances, une fiche de retenue d'impôt portant les indications nécessaires à l'application du tarif de retenue et destinée à recevoir l'inscription*

- a) *par l'administration communale compétente, du montant dépassant la déduction forfaitaire minimum pour frais de déplacement ;*
- b) *par l'administration des contributions, des autres prescriptions particulières à observer lors de la détermination de la retenue ;*
- c) *par l'employeur, des rémunérations allouées et des retenues opérées.*

*(2) Sauf les exceptions à prévoir par le ministre des Finances, les fiches de retenue seront établies par les administrations communales.*



*(3) La fiche sera délivrée au salarié qui sera tenu de la remettre à l'employeur, faute de quoi l'employeur devra opérer la retenue d'après les dispositions tarifaires les plus onéreuses, à moins qu'il n'en soit dispensé par l'administration des contributions.*

[...] »

Une analyse combinée des articles 136 et 143 LIR et 13, 14 et 15 du règlement grand-ducal du 27 décembre 1974, permet de dégager qu'un employeur, à défaut de remise de la fiche de retenue d'impôt par le salarié, a l'obligation de retenir, de déclarer et de verser endéans les délais lui impartis par les articles du règlement grand-ducal du 27 décembre 1974 précités, les retenues d'impôts d'après les dispositions tarifaires les plus onéreuses.

Si aucune disposition légale ne prévoit certes de délai pour la remise de la fiche de retenue d'impôt, ce constat n'est pas de nature à décharger l'employeur de son obligation consistant à opérer, à défaut de remise d'une fiche de retenue d'impôt, les retenues d'impôt d'après les dispositions les plus onéreuses.

En d'autres termes, à défaut de remise de fiche d'impôt, l'employeur a l'obligation d'opérer une retenue d'après les dispositions les plus onéreuses, sans qu'il lui soit loisible, à défaut de dispense accordée par l'administration des Contributions directes en vertu de l'article 143 (3) LIR, d'attendre une éventuelle future remise des fiches manquantes, ou d'opérer de son propre chef une retenue au taux qu'il estime ou suppose correct, de sorte que le recours n'est pas fondé en ce qu'il tend à la prise en compte, pour la fixation des retenues d'impôt, des fiches de retenue d'impôt émises rétroactivement. Partant, c'est à bon droit que le bureau d'imposition a pris en compte les tarifs les plus onéreux pour les salariés pour lesquelles les fiches de retenue d'impôt ne furent remises qu'en 2005, de sorte que la décision directoriale déférée n'encourt aucune critique à cet égard.

Force est cependant de constater que la demanderesse a sollicité tant dans le cadre de sa réclamation devant le directeur des Contributions directes que dans sa requête introductive d'instance des explications quant aux montants retenus par l'administration des Contributions directes en leurs opposant ses propres calculs, mais que ni le directeur de l'administration des Contributions directes ni le délégué du gouvernement n'ont pris position par rapport à ce moyen en expliquant plus en avant les calculs à la base des sommes retenues.

Face à l'absence de contestations afférentes de la part de la partie étatique, voire d'observations circonstanciées par rapport aux pièces produites par la demanderesse pour soutenir ses affirmations, il y a lieu, par réformation des décisions directoriales déférées, de renvoyer le dossier au bureau d'imposition compétent afin qu'il procède aux différents recalculs tels que préconisés par la demanderesse.

Concernant la demande d'une indemnité de procédure, force est de constater que la demanderesse a succombé dans sa demande principale, à savoir de voir prendre en compte les fiches de retenue d'impôt émises rétroactivement, de sorte que le tribunal administratif ne saurait déceler en quoi il serait inéquitable de laisser tous les frais non compris dans les dépens à sa charge. Il s'en suit que la demande d'une indemnité de procédure est non fondée.

**Par ces motifs,**

le tribunal administratif, première chambre, statuant contradictoirement;

reçoit le recours en la forme ;

au fond le déclare partiellement fondé ;

partant, par réformation, des décisions directoriales déferées, renvoie les dossiers au bureau d'imposition compétent afin qu'il procède aux différents recalculs tels que préconisés par la demanderesse. ;

dit la demande d'une indemnité de procédure non fondée ;

condamne l'Etat aux frais ;

Ainsi jugé et prononcé à l'audience publique du 30 mars 2009 par:

Paulette Lenert, vice-président

Marc Sünnen, premier juge

Claude Fellens, juge

en présence du greffier en chef Arny Schmit.

s. Arny Schmit

s. Paulette Lenert